

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **EG Advisors.cz s.r.o.,** se sídlem Vrázova 2243/7, Praha 5, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 8. 2021, č. j. 33269/21/5100-41453-712735, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2022, č. j. 6 Af 22/2021-43,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vydal dne 28. 6. 2021 podle § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tři zajišťovací příkazy s okamžitou vykonatelností na zajištění úhrady DPH za zdaňovací období duben 2020 až červen 2020, a to pod č. j. 5863788/21/2005-80542-110120, č. j. 5864910/21/2005-80542-110120 a č. j. 5865204/21/2005-80542-110120. Odvolání žalobkyně proti zajišťovacím příkazům žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji zamítl v záhlaví uvedeným rozsudkem. Uvedl, že první část žaloby je velmi obecným shrnutím právní úpravy a judikatury, neobsahuje vymezení sporu ani konkrétní námitky vůči postupu správce daně. Námitky nepodloženosti a nedostatečnosti odůvodnění rozhodnutí žalovaného a nenaplnění podmínek pro vydání

zajišťovacích příkazů považoval městský soud za velmi obecné, a proto pouze obecně odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, které svou podrobností námitky vyvrací. Shrnul, že hlavním důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů byla nestandardní aktivita na účtu žalobkyně, dlouhodobý výsledek jejího hospodaření, vysoká míra zadlužení a struktura majetku. Další okolnosti byly pouze doplňující, pokud žalobkyně tyto okolnosti jednotlivě vytrhuje z kontextu, je pochopitelné, že dochází k odlišným závěrům než žalovaný. Nahlédne-li však městský soud na situaci jako celek, ztotožňuje se se závěrem žalovaného, že jednání žalobkyně bylo zbavováním se majetku a jeho převodem mimo dosah správce daně, a proto byla obava správce daně o dobytnost daně opodstatněná.

[3] Správce daně nemusel zjišťovat právní důvod rychlého přesunu finančních prostředků z účtu žalobkyně na účty Ing. T. V. a společnosti ARMO Praha, a.s. Ke vzniku odůvodněné obavy o budoucím ztíženém vybrání daně postačovalo zjištění, že se tak děje, aniž by bylo jasné, z jakého právního důvodu. Na tom nic nemění ani tvrzení uvedené poprvé v žalobě, že se jednalo o splátky půjček. K vydání zajišťovacích příkazů nevedla sama o sobě skutečnost, že žalobkyně měla likvidní majetek, ale to, že likvidní byla jeho podstatná část, přičemž tyto prostředky byly z jejího účtu bez zřejmého právního důvodu rychle převáděny na účty třetích osob. Pro vydání zajišťovacích příkazů zároveň nebylo podstatné, že žalobkyně řádně plnila své daňové povinnosti a začala činit kroky k nápravě chyby způsobené účetní. Závěr správce daně o předlužení žalobkyně nemusí být založen na naplnění znaků předlužení podle zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“), ve znění pozdějších předpisů. Správce daně zjevně použil tento pojem s ohledem na mimořádnou zadluženost žalobkyně, která neodpovídala běžné míře zadlužení.

[4] Při hodnocení majetkové situace vycházeli správce daně a žalovaný ze skutečností, které měli k dispozici a které ji dostatečně osvědčují. Nelze říci, že by správce daně a žalovaný opřeli svá rozhodnutí o nedostatečná zjištění, podstata argumentace žalobkyně spočívá spíše v tom, že svou majetkovou strukturu hodnotí odlišným způsobem, než jak to učinil žalovaný. Závěr správce daně o vlastnictví nemovitých věcí a motorových vozidel byl použit pouze podpůrně pro dokreslení likvidní struktury majetku žalobkyně a nebyl sám o sobě důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Nelze proto přisvědčit námitce, že žalobkyně hmotný majetek nepotřebuje, a tudíž pokud žádný nevlastní, nijak to nesvědčí o její finanční kondici.

[5] Závěr správce daně o existenci odůvodněné obavy z budoucího ztíženého vybrání daně obstojí nehledě na to, že žalobkyně dosáhla v roce 2020 zisku a nic nesvědčilo o útlumu její ekonomické činnosti. Není ani podstatné, že charakter činnosti žalobkyně, která využívá subdodávek, nevyžaduje existenci jiného než virtuálního sídla a zaměstnanců, neboť tyto okolnosti měly pro vydání zajišťovacích příkazů pouze marginální, doplňkový význam. Na správnosti závěru správce daně nic nemění ani v žalobě poprvé uplatněná námitka, že Ing. T. V., na jehož účet byly peníze přeposílány a jenž měl dispoziční práva k účtům žalobkyně, u ní působil na pozici konzultanta.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatelka již v žalobě namítla, že správce daně a žalovaný neunesli důkazní břemeno a neodůvodnili naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů; nebyl naplněn ani účel zajišťovacích příkazů. Městský soud však tuto část žaloby označil za obecná tvrzení a nijak na ni nereagoval, čímž zatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[8] Podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů nebyly naplněny, neboť neexistovala důvodná obava o dobytnost daně. Důkazní břemeno tížilo správce daně, který však nevěděl, jaký je majetek stěžovatelky, jeho úvahy o stěžovatelčině finanční situaci a nedobytnosti daně byly tudíž nepodložené. Stěžovatelka neměla povinnost vyvracet jeho spekulace.

[9] Stěžovatelka byla v dobré finanční kondici, neboť za rok 2020 měla zisk. Ačkoliv jej použila na úhradu ztráty minulých let, neznamenalo to, že by se její majetkový stav měl v budoucnu zhoršit. Se správcem daně vždy spolupracovala. Tvrzením o využívání subdodávek vysvětlovala, proč nemá zaměstnance, a poukázáním na postavení Ing. V. jako konzultanta chtěla vyvrátit podezření žalovaného plynoucí ze zjištění, že Ing. V. má přístupová práva k bankovním účtům, přestože nemá ke stěžovatelce žádný zřejmý vztah. To, že stěžovatelka nevlastní nemovité věci či motorová vozidla, má nedostatek zaměstnanců a virtuální sídlo, nebylo pro správce daně jen dokreslující informací, jak tvrdí městský soud, ale důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů.

[10] Nelze souhlasit ani se závěrem, že převody finančních prostředků mohly představovat důvod pro vydání zajišťovacích příkazů. Pohyby na účtu jsou běžným jevem u každého podnikatele, nemohou tudíž zakládat obavu o budoucí nedobytnost daně. Stěžovatelka nadto vysvětlila, že se jednalo o splátky půjček, které se neuvádějí v kontrolním hlášení. Městský soud vnitřně rozporně uvedl, že struktura a likvidita majetku stěžovatelky zároveň byla i nebyla důvodem pro vydání zajišťovacích příkazů. Vysoká likvidita ovšem podle stěžovatelky svědčí spíše o její schopnosti případnou daň uhradit.

[11] Předlužení je definováno v insolvenčním zákoně, takže pokud chce správce daně tento pojem aplikovat, musí přihlížet k podmínkám v něm uvedeným, nemůže pouze vycházet z několika údajů v rozvaze. Stěžovatelka je zadlužena stejně jako každý jiný podnikatel, neboť zadlužení se při podnikání nelze vyhnout, všechny své závazky však řádně plnila.

[12] Vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a jejich okamžitá exekuce, bylo s ohledem na bezproblémovou daňovou minulost stěžovatelky v rozporu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti. Stěžovatelce mělo být umožněno splnit daňovou povinnost dobrovolně. Městský soud totožnou žalobní námitku odmítl vypořádat s tím, že stěžovatelkou citovanou judikaturu nelze v nyní projednávané věci aplikovat.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný, o čemž svědčí mimo jiné to, že stěžovatelka se závěry městského soudu obsáhle polemizuje. Stěžovatelka následně vytrhává z kontextu jednotlivé okolnosti a judikáty Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) a vybírá z nich pouze ty, které vyhovují její argumentaci. V projednávaném případě ve skutečnosti existoval dostatek

indicií, které ve svém celku zakládaly odůvodněnou obavu o budoucí dobytnost daně. Tou stěžejní bylo, že stěžovatelka opakovaně převáděla téměř všechny peněžní prostředky ze svého bankovního účtu na bankovní účty třetích osob, a to obratem po připsání na vlastní účet a bez zřejmého právního důvodu.

[14] Správce daně svou obavu odůvodnil dalšími, doplňujícími okolnostmi, přičemž stěžovatelčiny námitky týkající se majetkové struktury či prognózy jejího hospodaření jsou v rozporu s tím, co je uvedeno v rozhodnutí daňových orgánů a městského soudu. Správce daně zároveň neměl možnost blíže zjišťovat důvody plateb či podrobnosti o majetkové situaci přímo u stěžovatelky, neboť by tím popřel smysl zajišťovacího příkazu a mohl by zmařit cíl správy daní. Městský soud logicky vypořádal otázku stěžovatelčina předlužení a postavení Ing. V. jako konzultanta a správně podotkl, že o účelovosti jejího argumentu subdodávkami svědčí to, že se jako zdanitelná plnění neprojevily v kontrolních hlášeních. Daňové orgány po celou dobu řízení respektovaly zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Stěžovatelka v prvé řadě namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, který podle ní nevypořádal úvodní část její žaloby. Městský soud v bodě 15 svého rozsudku uvedl, že stěžovatelka v první části žaloby pouze obecně uvedla příslušnou právní úpravu a judikaturu bez konkrétních námitek, přičemž v takto obecné rovině žalobu nebude hodnotit. NSS se s tímto závěrem ztotožňuje, neboť body 10 až 15 žaloby skutečně obsahují pouze obecné vymezení podmínek, za kterých je možné zajišťovací příkaz vydat. Na toto vymezení stěžovatelka navázala pouze obecným tvrzením, že nebyly naplněny podmínky ani účel § 167 a § 5 odst. 3 daňového řádu, přičemž domněnky správce daně, na nichž postavil závěr o budoucí nedobytnosti daně, považuje za nesprávné, neboť jsou postaveny na nedostatečně či nesprávně zjištěném skutkovém stavu. Konkrétní žalobní námitky stěžovatelka vznáší teprve v dalších částech žaloby. Zmíněná obecná tvrzení z úvodní části žaloby městský soud nadto vypořádal v bodech 16 až 18 napadeného rozsudku, a to v odpovídající míře obecnosti. Posoudil je tudíž způsobem souladným s judikaturou, podle níž míře obecnosti námitky odpovídá také míra obecnosti jejího vypořádání (viz rozsudky NSS ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017-20, nebo ze dne 30. 10. 2020, č. j. 4 Afs 178/2020-38, a judikaturu tam citovanou). NSS má tedy za to, že městský soud neopomenul vypořádat žádnou část žalobní argumentace a v tomto ohledu nezatížil své rozhodnutí nepřezkoumatelností.

[17] Stěžovatelka svými dílčími námitkami zpochybňuje závěr správce daně a žalovaného, že v projednávaném případě existovala odůvodněná obava, že daň bude v době vymahatelnosti nedobytná, nebo že její vybrání bude spojeno se značnými obtížemi (§ 167 odst. 1 daňového řádu).

[18] Předpokladem vydání zajišťovacího příkazu je „*odůvodněná obava, tj. přiměřená pravděpodobnost, že a) daň bude v budoucnu stanovena a zároveň, že b) v době její*

vymahatelnosti bude nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými potížemi.“ (rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2016, č. j. 4 Afs 22/2015-104, č. 3368/2016 Sb. NSS) Naplnění odůvodněné obavy je třeba vždy zkoumat individuálně ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu (rozsudek NSS ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, č. 3049/2014 Sb. NSS). Je přitom možné „*nižší pravděpodobnost (slabší důvody) ve vztahu k budoucímu stanovení daně kompenzovat jasnými okolnostmi (silnými důvody) svědčícími o tom, že daňový subjekt se zbavuje majetku, který by mohl sloužit k uspokojení daňového nedoplatku, a naopak.*“ (rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104).

[19] Důvody nasvědčující pravděpodobnosti budoucí nedobytnosti daně tudíž mohou být „silné“ a „slabší“. Mezi silné důvody patří například skutečnost, že se daňový subjekt zbavuje majetku či ukončuje podnikatelskou činnost (rozsudek č. j. 4 Afs 22/2015-104). Zajišťovací příkaz lze však vydat také „*v případech, kdy ucelený a logický okruh indicií nižší intenzity svědčí o nedobré ekonomické situaci daňového subjektu, která ve vztahu k výši dosud nesplatné či nestanovené daně vyvolá obavu o schopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.*“ (rozsudek č. j. 1 As 27/2014-31). Po správci daně zároveň nelze požadovat, aby „*prováděl detailní a bezchybnou analýzu struktury majetku daňového subjektu*, [...] [ú]*kolem správních soudů oproti tomu není působit jako revizní orgán pověřený detailním přepočítáváním ukazatelů ekonomické a finanční situace daňových subjektů.* [...] [P]*odstatná je identifikace základních rizik a hospodářský kontext stěžovatelky.*“(rozsudek NSS ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45). Před vydáním zajišťovacího příkazu totiž neprobíhá plnohodnotné prokazování skutkového stavu, ale pouze zjišťování indicií důvodně nasvědčujících obavám správce daně (rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015-48).

[20] V nyní projednávaném případě měl správce daně silné indicie svědčící o pravděpodobnosti budoucího stanovení daně. Tento závěr stěžovatelka nezpochybnila a neučinila předmětem přezkumu, naopak jej sama potvrdila a v odvolání uvedla, že „*daňová povinnost byla v daňových přiznáních za zdaňovací období duben 2021, květen 2021 a červen 2021* [správně rok 2020, pozn. soudu] *skutečně uvedena nesprávně. Důvodem této situace bylo neúmyslné pochybení na straně daňového subjektu, na jehož nápravě nyní daňový subjekt pracuje...*“ NSS proto vycházel ze závěru, že byly dány silné důvody svědčící budoucímu stanovení daně, a první podmínku pro vydání zajišťovacích příkazů měl za splněnou (obdobně rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2018, č. j. 9 Afs 330/2017-60).

[21] Stěžovatelka nicméně činí sporným naplnění druhé podmínky pro vydání zajišťovacích příkazů. Stěžejní indicií, na níž správce daně založil odůvodněnost obavy o budoucí dobytnost daně, bylo to, že v období od 1. 4. do 30. 6. 2020 bylo z bankovních účtů stěžovatelky 88,7 % všech finančních prostředků po připsání obratem převedeno na soukromý účet Ing. T. V., který měl zároveň dispoziční oprávnění k účtům stěžovatelky, anebo na účet společnosti ARMO Praha, a.s., jejímž členem představenstva a jediným akcionářem je opět Ing. V.. On ani zmíněná společnost však neměli ke stěžovatelce žádný zřejmý vztah a z kontrolních hlášení zároveň nevyplývalo, že by se mohlo jednat o platby za zdanitelná plnění. Podle správce daně se tak jednalo o platby bez zřejmého právního důvodu, které mohly být vyváděním majetku mimo dosah správce daně.

[22] S tímto hodnocením se NSS ztotožňuje, neboť ve své judikatuře opakovaně uvedl, že typickými „silnými“ indiciemi, které mohou vést k závěru o odůvodněnosti obavy

o budoucí dobytnost daně, mohou být právě generování zisku, který je obratem vybírán v hotovosti či převáděn na jiné účty, v kombinaci s vysoce likvidním majetkem či majetkem velmi nízké hodnoty (rozsudky NSS ze dne 22. 11. 2017, č. j. 1 Afs 251/2017-40; a ze dne 17. 10. 2018, č. j. 6 Afs 373/2017-38). Správce daně, jak již bylo uvedeno výše, zároveň nebyl povinen prokázat a postavit najisto, z jakého důvodu byly zmíněné platby prováděny, nebo se dokonce na jejich účel dotazovat stěžovatelky. Postačuje, že v zajišťovacích příkazech vyložil, proč platby považoval s ohledem na další indicie za nestandardní a proč měl za to, že byly činěny bez zřejmého právního důvodu. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce, že se jednalo o pohyby na účtech, které jsou v podnikání běžné.

[23] Zbývající indicie pak správce daně použil již jen pro podporu závěru o tom, že zmíněné platby svědčily o možné budoucí nedobytnosti daně. Stěžovatelka po celé řízení indicie jednotlivě zpochybňuje a opakovaně uvádí, že žádná z nich nemohla vést k závěru o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytnost daně. Pomíjí však, že je to posouzení všech indicií ve vzájemném kontextu, které založilo odůvodněnost obavy o budoucí nedobytnost daně, a nikoliv každá z nich izolovaně. Ostatně ani již zmíněné převody z účtu by bez dalšího kontextu nemusely nutně svědčit o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytnost daně – jednalo-li by se skutečně o běžný pohyb na účtech, jak tvrdila stěžovatelka. Správce daně se tudíž evidentně snažil dostát požadavku na hodnocení celkové ekonomické situace a jednání stěžovatelky a jejich vlivu na schopnost v budoucnu uhradit daň (rozsudek č. j. 9 Afs 330/2017-60, zejména judikatura citovaná v jeho bodě 43).

[24] V souladu se závěry uvedenými v citovaném rozsudku proto správce daně nevycházel jen z rozvahy, z níž by získal pouze omezené informace ve vztahu k ekonomickému vývoji stěžovatelky, ale zohlednil rovněž to, že stěžovatelka podle jemu dostupných zdrojů nedisponuje jiným než vysoce likvidním majetkem, je výrazně zadlužena, nemá žádné zaměstnance a zisk vykázala poprvé za celou svou existenci teprve právě v roce 2020. Její ekonomické vyhlídky proto oprávněně považoval za přinejmenším nejisté, závěr o odůvodněnosti obavy o budoucí dobytnost daně proto NSS považuje za správný. Nic na tom nemění ani to, že správce daně použil pojem předlužení bez ohledu na jeho definiční znaky v insolvenčním zákoně, neboť smyslem jeho argumentace bylo pouze to, že cizí závazky stěžovatelky výrazně převyšují její aktiva, nikoli to, že je stěžovatelka v úpadku.

[25] Stěžovatelka konečně namítá, že vydání zajišťovacích příkazů s okamžitou vykonatelností bylo v rozporu se zásadou přiměřenosti, přičemž městský soud tuto námitku odmítl vypořádat. Z žaloby však podle NSS nijak nevyplývalo, že stěžovatelka zpochybňuje konkrétně přiměřenost postupu podle § 103 zákona o DPH, jak nyní uvádí v kasační stížnosti. Naopak, stěžovatelka odkázala na § 5 odst. 3 daňového řádu v té části žaloby, v níž obecně zpochybňovala naplnění podmínek pro vydání zajišťovacích příkazů jako takových. V tomto směru městský soud stěžovatelčinu argumentaci náležitě vypořádal, a to včetně stěžovatelčiných odkazů na rozsudky NSS ze dne 21. 12. 2017, č. j. 10 Afs 33/2017-44, ze dne 12. 9. 2018, č. j. 5 Afs 321/2017-29, a ze dne 31. 10. 2016, č. j. 2 Afs 239/2015-66, č. 3541/2017 Sb. NSS. Měla-li stěžovatelka za to, že postup podle § 103 zákona o DPH nebyl na místě, měla svou žalobní námitku náležitě konkretizovat a odůvodnit. Soudy nemají povinnost za ni argumentaci dohledávat či domýšlet. Protože stěžovatelka námitku tvrzeného rozporu postupu správce daně s § 103 zákona o DPH v žalobě náležitým způsobem neuplatnila, NSS se k ní nemůže vyjadřovat (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec uvedeného NSS obecně konstatuje, že souhlasí s názorem městského

soudu, že citované rozsudky nejsou s projednávanou věcí srovnatelné, neboť v těchto případech neexistovaly konkrétní obavy o zbavování se majetku a daňové subjekty měly výrazně odlišnou majetkovou strukturu a prognózu ekonomického vývoje než stěžovatelka v nyní projednávané věci.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[27] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak jemu žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. března 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu